

**Zadeva C-528/19**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

10. julij 2019

**Predložitveno sodišče:**

Bundesfinanzhof (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

13. marec 2019

**Tožeča stranka in vlagateljica revizije:**

F-AG

**Tožena stranka in nasprotna stranka v postopku z revizijo:**

Finanzamt Y

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Davčna obravnava širitve javne občinske ceste, pravica do odbitka, dobava blaga, opravljena za plačilo

**Predmet in pravna podlaga za predlog**

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

**Vprašanja za predhodno odločanje**

1. Ali ima v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, v katerem je davčna zavezanica po naročilu mesta izvedla gradbena dela na občinski cesti, ta davčna zavezanica, ki je prejela storitve za gradnjo ceste, prenesene na občino, od drugih davčnih zavezancev, v skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (77/388/EGS) za to pravico do odbitka?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali gre v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, v katerem je davčna zavezanka po naročilu mesta izvedla gradbena dela na občinski cesti, za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, pri kateri je dovoljenje za obratovanje kamnoloma plačilo za dobavo ceste?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen: ali se v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, v katerem je davčna zavezanka po naročilu mesta izvedla gradbena dela na občinski cesti, brezplačni prenos ceste z javno namembnostjo na občino v skladu s členom 5(6) Direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (77/388/EGS), da se prepreči neobdavčena končna potrošnja občine, šteje za brezplačno dobavo blaga, čeprav se prenos opravi za namene dejavnosti?

### **Navedene določbe prava Unije**

Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, zlasti člena 17(2)(a) in 5(6)

### **Navedene nacionalne določbe**

Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV, v nadaljevanju: UStG), zlasti členi 1, 3 in 15

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Tožeča stranka in vlagateljica revizije (v nadaljevanju: tožeča stranka), delniška družba, je poslovodna holdinška družba. Ena od njenih hčerinskih družb je družba A-GmbH. Tožeča stranka in družba A-GmbH sta sestavljali davčno enoto za namene DDV.
- 2 Družba A-GmbH je v spornem letu (2006) med drugim upravljala kamnolom apnenca v X. Regierungspräsidium Z (regionalni svet mesta Z) je z odločbo o dovoljenju z dne 16. februarja 2001 izdalo dovoljenje za pripravljala dela in obratovanje kamnoloma pod pogojem, da družba izvede komunalna ureditvena dela čez javno občinsko cesto, ki je v lasti mesta X (v nadaljevanju: mesto).
- 3 Za odvoz pridobljenega apnenca je bilo treba razširiti zadevno občinsko cesto. Zato je pravna prednica družbe A-GmbH med postopkom za pridobitev dovoljenja že 11. decembra 1997 z mestom sklenila pogodbo o širitvi te ceste. Mesto se je v tej pogodbi zavezalo, da bo pripravilo načrte za širitev zadevnega cestnega odseka in jo izvedlo. Mesto se je ob nadaljnjem obstoju javnopravne namembnosti poleg tega zavezalo, da bo pravni prednici družbe A-GmbH neomejeno dalo na voljo razširjeno cesto za izvedbo komunalnih ureditvenih del in morebitne širitve kamnoloma. Pravna prednica družbe A-GmbH se je zavezala, da bo nosila vse

stroške v zvezi s širitvijo cestnega odseka. Pogodba naj bi veljala tudi za vse pravne naslednike pogodbenih strank. V odločbi z dne 25. aprila 2005 o spremembi odločbe o dovoljenju z dne 16. februarja 2001 je bilo določeno, da dovoljenje ugasne, če širitev zadevne ceste ne bo končana do 31. decembra 2006.

- 4 Družba A-GmbH je leta 2006 za razširitev zadevnega cestnega odseka v skladu s pogodbo z mestom pooblastila svojo sestrsko družbo B-GmbH, ki s tožečo stranko prav tako sestavlja davčno enoto za namene DDV. Širitev je bila končana novembra 2006 in gradbena storitev prevzeta decembra 2006. Po cestnem odseku so od decembra 2006 vozili težki tovornjaki družbe A-GmbH in v manjšem obsegu osebna vozila.
- 5 Medtem ko tožeča stranka v obračunih DDV za leto 2006 ni upoštevala stroškov družbe A-GmbH za gradbena dela, je zneske DDV, ki so jih vsebovale vstopne storitve družbe B-GmbH, v obračunu DDV za leto 2006 odbila kot vstopni davek.
- 6 Tožena stranka in nasprotna stranka v postopku z revizijo (v nadaljevanju: finančni urad) je na podlagi zunanje revizije zavzela stališče, da je tožeča stranka s širitvijo ceste za mesto opravila obdavčljivo brezplačno dobavo storitve v skladu s členom 3(1b), prvi stavek, točka 3, UStG. Transakcije med družbo A-GmbH in družbo B-GmbH naj bi bile neobdavčljive notranje transakcije, ker sta obe družbi del davčne enote tožeče stranke.
- 7 Finančni urad je 1. marca 2012 izdal spremenjeno odločbo o DDV za leto 2006.
- 8 Ugovor tožeče stranke ni bil uspešen.
- 9 Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen, Nemčija, v nadaljevanju: FG) je delno ugodilo tožbi tožeče stranke.
- 10 Tožeča stranka v obrazložitvi revizije, ki jo je vložila pri predložitvenem sodišču, zatrjuje, da je treba na podlagi razlage člena 15(1) UStG v skladu s pravom Unije priznati odbitek, ker so stroški širitve ceste del režijskih stroškov njene dejavnosti in so sestavni del cene njenih obdavčljivih izstopnih transakcij. Zatrjuje, da tudi ne gre za brezplačni prenos v smislu člena 3(1b), prvi stavek, točka 3, UStG.

### **Kratka predstavitev obrazložitve predloga**

- 11 Združljivost presoje na podlagi nacionalnega prava s pravom Unije je v smislu člena 267, tretji odstavek, PDEU vprašljiva z več vidikov.

### ***Presoja na podlagi nacionalnega prava***

- 12 Odbitek v skladu z dosedanjo sodno prakso Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) ni dovoljen, ker je tožeča stranka vstopne storitve od družbe B-GmbH prejela za izvršitev brezplačne dobave mestu.

- 13 Gospodarski subjekt ima pravico do odbitka, če prejme vstopne storitve za namene svoje dejavnosti in s tem za svojo gospodarsko dejavnost. V skladu s členom 15(1), prvi stavek, točka 1, UStG lahko gospodarski subjekt kot vstopni davek odbije davek, ki ga je po zakonu dolžan plačati za storitve, ki jih je drug gospodarski subjekt opravil za njegovo podjetje. V skladu s členom 15(2), prvi stavek, točka 1, UStG odbitek vstopnega davka ni mogoč za storitve, ki jih gospodarski subjekt uporablja za oproščene transakcije.
- 14 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča in Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) mora neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, načeloma obstajati zato, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega davka in da se določi obseg take pravice (glej na primer sodbe Sodišča z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 57; z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 27; z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 27, in z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 28).
- 15 Pravica do odbitka pa se davčnemu zavezancu ravno tako prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih režijskih stroškov in so sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (ustaljena sodna praksa, v zvezi s tem glej na primer sodbe SKF, EU:C:2009:665, točka 58 in navedena sodna praksa; AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, točka 28; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, točka 29, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 27).
- 16 Torej ima gospodarski subjekt pravico do odbitka, če namerava uporabiti storitve za svojo dejavnost (člen 2(1) UStG, člen 4 Direktive 77/388/EGS) in s tem za svoje gospodarske dejavnosti za opravljanje storitev za plačilo (gospodarske dejavnosti) (sodba z dne 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 1). Vendar gospodarski subjekt nima pravice do odbitka, če namerava storitev ob prejemu uporabiti za brezplačno transakcijo in s tem za negospodarsko dejavnost, ki ne spada na področje uporabe DDV (glej sodbi z dne 12. februarja 2009, C-515/07, Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, točka 34, in z dne 13. marca 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, točki 36 in 37).
- 17 V skladu s temi načeli sporne vstopne storitve družbe B-GmbH, ki jih je treba v okviru davčne enote prišteti tožeči stranki, ne dajejo pravice do odbitka; prejete so bile namreč z namenom, da se uporabijo za negospodarsko dejavnost (brezplačna dobava mestu).

- 18 Pri gradbenih delih na cesti gre za prenose sredstva. Če gospodarski subjekt – kot v obravnavanem sporu – na podlagi pogodbe o izvedbi komunalnih ureditvenih del, sklenjene z mestom, na tujem zemljišču in tujih tleh za plačilo izvede komunalna ureditvena dela, za občino opravi dobavo storitve (dobava izvedbe komunalnih ureditvenih del) v smislu člena 3(4) UStG.
- 19 Prenosi so bili – v skladu z dosedanjim stališčem Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) – tudi izvedeni brezplačno. Pogodba o izvedbi komunalnih ureditvenih del, ki sta jo sklenila pravna prednica družbe A-GmbH in mesto, ni določala obveznosti plačila za občino. Za to, da je odločba o dovoljenju, ki jo je izdalo vladno predsedstvo, plačila za širitev ceste, ki jo je opravila tožeča stranka, ni zadostnih naveznih točk. Ciljni prenos sredstva, ki ima značaj ugodnosti in ki ga kot pogoj določa člen 3(lb), prvi stavek, točka 3, UStG, je razviden iz tega, da naj bi se mestu brez plačila priskrbela pravna lastninska pravica na gradbenih ukrepih v zvezi z občinsko cesto. Ni naveznih točk za to, da je hotela tožeča stranka vsaj ekonomsko ohraniti lastninsko pravico ali tudi samo pravice do uporabe na občinski cesti, zaradi česar se ne bi moglo zavzeti stališča, da je bil pozneje opravljen tak prenos.
- 20 Torej tožeča stranka na podlagi nacionalnega prava ne bi imela pravice do odbitka.

### ***Presoja na podlagi prava Unije***

#### ***Prvo vprašanje za predhodno odločanje***

- 21 Sodbi Sodišča v zadevah Sveda (EU:C:2015:712) in Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:683) ter sklepni predlogi, ki jih je generalna pravobranilka J. Kokott predstavila 6. aprila 2017 v zadevi Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:283), zbuje dvome, ali se lahko dosedanja presoja na podlagi nacionalnega prava ohrani. Možno bi bilo lahko namreč, da ima tožeča stranka za vstopne storitve pravico do odbitka.
- 22 Sodišče je v teh sodbah pritrdilo odbitku za izgradnjo javne ceste in črpališča, ker so stroški prejetih storitev del splošnih stroškov davčnega zavezanca in so sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Sodišče pri tem ni preizkusilo povezave z brezplačno storitvijo v smislu člena 26 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Direktiva 2006/112/ES – v spornem letu še člen 6(2) Direktive 77/388/EGS) (sodba Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, točka 23) oziroma je navedlo, da takojšnja brezplačna uporaba ne izpodbije neposredne in takojšnje povezave med vstopnimi transakcijami na eni strani in izstopnimi transakcijami, pri katerih je DDV odbiten, ali celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca na drugi strani (sodba Sveda, EU:C:2015:712, točka 34). Zato zgleda, da brezplačna uporaba ne nasprotuje odbitku, čeprav predložitveni senat meni, da gre pri tem za negospodarsko dejavnost.

***Drugo vprašanje za predhodno odločanje***

- 23 Poleg tega se predložitvenemu senatu, če je treba izhajati iz pravice tožeče stranke do odbitka, postavlja vprašanje, ali je treba pravico do odbitka pobotati s terjatvijo DDV iz dobave, opravljene za plačilo, ali brezplačne odtujitve v smislu člena 5(6) Direktive 77/388/EGS (zdaj člen 16 Direktive 2006/112/ES). To je treba v okviru obravnavanega spora preizkusiti v skladu z nacionalnim procesnim pravom.
- 24 Na podlagi prava Unije ni povsem brez dvoma, ali je tožeča stranka mestu cesto dobavila za plačilo.
- 25 Za opredelitev kot dobava blaga ali opravljanje storitev „za plačilo“ je potrebna neposredna zveza med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej v tem smislu sodbi z dne 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, točka 37, in z dne 22. novembra 2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17, EU:C:2018:942, točka 39). Plačilo za izvajanje storitev je lahko tudi dobava blaga, če obstaja neposredna zveza med opravljanjem storitev in dobavo blaga ter če je vrednost zadnjenavedene mogoče izraziti v denarju (glej sodbo z dne 10. januarja 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, točki 35 in 36).
- 26 Senat se v skladu z dosedanja nacionalno sodno prakso sicer nagiba k stališču, da gre za brezplačno dobavo ceste mestu. Gre za dobavo blaga in ne za opravljanje storitev, ker je tožeča stranka mestu priskrbela pravico do razpolaganja s cesto.
- 27 Vendar obstoj brezplačne dobave v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, ki so vsekakor podobne okoliščinam zadeve Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, na podlagi prava Unije ni brez dvoma; generalna pravobranilka J. Kokott je namreč v točki 50 sklepnih predlogov v zadevi Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) zavzela stališče, da podjetje redko nekaj podari tretji osebi, če si od nje ne obeta ustrezne koristi. V obravnavanem sporu bi bilo to, če bi se temu pritrnilo, dovoljenje za novo odprtje in obratovanje kamnoloma, ki ga je vladno predsedstvo izdalo samo pod pogojem, da tožeča stranka (njena pravna prednica) razširi zadevno cesto. Dovoljenje za izkop apnenca bi ugasnilo, če širitev občinske ceste ne bi bila končana do 31. decembra 2006. S tega vidika bi šlo – kot navaja generalna pravobranilka J. Kokott – za odplačno storitev, ki sicer daje pravico do odbitka, vendar zaradi nje v zvezi z odplačno prenovo nastane tudi davčna obveznost v enaki višini.

***Tretje vprašanje za predhodno odločanje***

- 28 Če pa se izhaja iz brezplačne dobave – kakršno je bilo dosedanje stališče predložitvenega senata –, je poleg tega vprašanje, ali je ta brezplačna dobava

blaga na podlagi člena 5(6) Direktive 77/388/EGS (zdaj člen 16 Direktive 2006/112/ES) obdavčljiva.

- 29 Tako je bilo dosedanje stališče predložitvenega senata. To, da se dobava opravi iz poslovnih razlogov, v skladu s sodno prakso Sodišča ne nasprotuje obdavčitvi na podlagi člena 5(6) Direktive 77/388/EGS; že iz njegovega besedila namreč izhaja, da se v skladu z Direktivo 77/388/EGS uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev in ki ga davčni zavezanec brezplačno da naprej, šteje za dobavo, opravljeno za plačilo, kjer je bil davek na dodano vrednost od zadevnega blaga odbiten, ne da bi bilo načeloma odločilno, ali ga je dal naprej za namene dejavnosti (glej sodbo z dne 27. aprila 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, točka 22). Tudi uporabo za namene dejavnosti je treba šteti za obdavčljivo dobavo, če se ne nanaša na dajanje vzorcev (sodba z dne 30. septembra 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, točki 18 in 23) ali darila manjših vrednosti (glej sodbo Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, točka 23). Očitno je, da v obravnavanem primeru ni upoštevana nobena od obeh izjem.
- 30 Vendar bi lahko tej presoji nasprotovalo to, da mesto občinske ceste ne uporablja za „zasebne“ namene, ampak (zaradi namembnosti ceste) za javni cestni promet (glej v drugem okviru sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:283, točka 51, in sodbo Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, točka 35 in naslednje).
- 31 Poleg tega je davčna obveznost na podlagi člena 5(6) Direktive 77/388/EGS vprašljiva tudi zato, ker je bila v Evropski uniji sprejeta drugačna sodna odločba: Österreichischer Verwaltungsgerichtshof (avstrijsko vrhovno upravno sodišče, Avstrija) je v primerljivem primeru odločilo, da stroški iz naslova lastne porabe niso obdavčljivi, ker naj bi šlo za stroške za namene dejavnosti, ki naj bi bili kot pomožni ali stranski posli del storitev v okviru dejavnosti.
- 32 Senat meni, da je zaradi tega stališča sodišča druge države članice, ki je morda v temelju drugačno, zavezan na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU predložiti Sodišču to pravno vprašanje (glej sodbo z dne 5. julija 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, točka 64; glej tudi sodbo z dne 15. septembra 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, točka 39).
- 33 Poleg tega je obdavčitev brezplačnega prenosa vprašljiva tudi zato, ker vzbuja dvom v načelo nevtralnosti DDV. DDV je breme za splošne stroške dejavnosti tožeče stranke. Razlog, ki se navaja za ureditev iz člena 5(6) Direktive 77/388/EGS (zdaj člen 16 Direktive 2006/112/ES), to je preprečitev „neobdavčene končne potrošnje“ (glej na primer sodbi EMI Group, EU:C:2010:559, točka 17, k členu 5(6) Direktive 77/388/EGS, in z dne 17. julija 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, točka 23, k členu 16 Direktive 2006/112/ES), v primerih, kot je obravnavani spor, ni bistven, ker so sporni stroški vključeni v cene rednih izstopnih transakcij.